



LA COMPTABILITÉ DE MANAGEMENT ENVIRONNEMENTALE OU L'ÉCOCONTRÔLE : UTILITÉ DES OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION

Marie-Andrée Caron, Hugues Boisvert, Alexander Mersereau

► To cite this version:

Marie-Andrée Caron, Hugues Boisvert, Alexander Mersereau. LA COMPTABILITÉ DE MANAGEMENT ENVIRONNEMENTALE OU L'ÉCOCONTRÔLE : UTILITÉ DES OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION. "COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT ", May 2007, France. pp.CD-Rom. halshs-00543104

HAL Id: halshs-00543104

<https://shs.hal.science/halshs-00543104>

Submitted on 5 Dec 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

LA COMPTABILITÉ DE MANAGEMENT ENVIRONNEMENTALE OU L'ÉCO- CONTRÔLE : UTILITÉ DES OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION

Marie-Andrée CARON*
Professeure
Département des sciences comptables

École des sciences de la gestion
Université du Québec à Montréal
C.P. 8888 Succursale Centre-Ville
Montréal (Québec)
Canada H3C 3P8
(514) 987-3000 (2093)
(514) 987-6629 télécopieur
caron.marie-andree@uqam.ca

Hugues BOISVERT
Professeure
Titulaire de la chaire CICMA

HEC Montréal
3000 Ch de la Côte Ste-Catherine
Montréal (Québec)
Canada H3T 2A7
(514) 340-6521
(514) 340-3588 télécopieur
hugues.boisvert@hec.ca

Alexander MERSEREAU
Professeur
HEC Montréal
3000 Ch de la Côte Ste-Catherine
Montréal (Québec)
Canada H3T 2A7
(514) 340-5643
(514) 340-5633 télécopieur
alexander.mersereau@uqam.ca

Résumé

L'éco-contrôle propose d'adapter les outils de contrôle de gestion (e.g. les indicateurs de performance, le processus budgétaire, la rémunération incitative ou la planification stratégique) pour en faire des instruments de mesure et de gestion de la performance environnementale de l'entreprise. Cette communication s'interroge sur la capacité de ces outils à transcender les frontières de l'entreprise pour constituer des outils de mesure de sa performance sociétale, à partir d'une perspective de la théorie de l'acteur réseau.

Mots clés éco-contrôle, théorie de l'acteur réseau, objet frontière, principe de précaution.

Abstract

In order to produce instruments for measuring and managing the environmental performance of enterprises, Eco-control proposes adapting traditional control management tools. This communication questions the renewing potential of such tools from an actor-network theory perspective, including their capacity to transcend enterprise boundaries in order to measure their broader social performance.

Key words eco-control, ANT, boundary objects, precaution principle.

* Auteur pour la correspondance.

LA COMPTABILITÉ DE MANAGEMENT ENVIRONNEMENTALE OU L'ÉCO-CONTRÔLE : UTILITÉ DES OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION

Résumé

L'éco-contrôle propose d'adapter les outils de contrôle de gestion (c.-à-d. les indicateurs de performance, le processus budgétaire, la rémunération incitative ou la planification stratégique) pour en faire des instruments de mesure et de gestion de la performance environnementale de l'entreprise. Cette communication s'interroge sur la capacité de ces outils à transcender les frontières de l'entreprise pour constituer des outils de mesure de sa performance sociétale, à partir d'une perspective de la théorie de l'acteur réseau.

Mots clés éco-contrôle, théorie de l'acteur réseau, objet frontière, principe de précaution.

1. INTRODUCTION - PROBLÉMATIQUE

Les chercheurs en sciences comptables se sont essentiellement intéressés à la problématique environnementale et de développement durable¹ à travers l'impact de son contrôle (Henri et Journeault, 2006; Melnyk *et al.*, 2003; Figge *et al.*, 2002; Lothe *et al.*, 1999) et de sa divulgation (Wagner, 2005; Wagner et Schaltegger, 2004; Al-Tuwaijri *et al.* 2004; Antheaume, 2004; Atkinson *et al.*, 1997), sur la performance financière et environnementale. Henri et Journeault (2006) ont donné le nom d'«éco-contrôle» au contrôle de gestion environnemental, principalement constitué des composantes traditionnelles de la comptabilité de management. L'entreprise est ainsi appelée à faire une gestion plus rationnelle de l'ensemble de ses ressources humaines, financières et matérielles, auxquelles sont ajoutées les ressources «naturelles», dans l'espoir d'en retirer un avantage concurrentiel (CMA Canada, 1999a, 1999b).

¹ Le développement durable, défini par la Commission Brundtland (1987) comme étant la capacité de satisfaire les besoins des générations présentes, sans nuire à ceux des générations futures, comprend les volets environnement, société et économie. Pour ces trois volets, il s'agit de retombées sur les parties concernées par les activités de l'entreprise, dans une perspective globale.

Cependant, à la différence du contrôle de gestion traditionnel, l'éco-contrôle est un système de pilotage qui comporte un volet sociétal important, aujourd'hui exacerbé (Pasquero, 2005; Capron et Quairel-Lanoizelée, 2004; Igalens, 2004), qui vise à responsabiliser les entreprises à l'égard des impacts environnementaux et de développement durable de leurs activités. À cet égard, ce système se définit comme un instrument de régulation macroéconomique (Langevin, 1999) et le contrôle de gestion est invité à transcender les frontières de l'entreprise, pour y introduire en retour des indicateurs de performance qui répondent aux besoins sociétaux en matière d'environnement et de développement durable. Ce faisant, la comptabilité de management tente de réitérer une position qu'elle a essayé d'occuper sans succès au tournant du XX^{ième} siècle².

En revanche, l'éco-contrôle constitue une «boîte noire», c'est-à-dire un système largement «refroidi» dont on ne questionne pas les conditions de son appropriation par des acteurs locaux, sur lesquels repose pourtant son efficacité technologique, c'est-à-dire sa performativité. Les chercheurs se sont essentiellement intéressés, à ce jour, à l'impact de l'éco-contrôle sur la performance financière et environnementale de l'entreprise, sans étudier ce qui le constitue véritablement. Il s'agit pourtant d'une innovation qui ne s'est pas encore refermée et encore loin du «fait établi». Le peu d'entreprises qui l'ont adopté jusqu'à maintenant en témoigne. Les recherches actuelles mettent donc l'accent sur le design de l'éco-contrôle et sur son effet sur la performance financière et environnementale de l'entreprise, ignorant les conditions de son adoption concrète.

Cette communication vise au contraire à réfléchir sur les conditions de formation d'un système de contrôle de gestion environnemental. Nous proposons, pour ce faire, d'ouvrir «la boîte noire» (Latour, 1989) du contrôle de gestion, de manière à découvrir les acteurs et actants, humains et non-humains qui sont susceptibles d'être enrôlés par l'éco-contrôle et d'enrôler à leur tour acteurs et actants de manière à constituer un réseau solide (Callon, 1986; Latour, 2005). Pour parvenir à constituer un véritable mécanisme de régulation environnemental, le pilotage de la question

² Des chercheurs ont alors tenté de concevoir un système de comptabilité nationale, dans le but de permettre à l'État d'imposer un prix de revient équitable aux entreprises. Ces initiatives ont été menées notamment par le Colonel Rimailho (1947) en France et par Kiyoshi Kurosawa (1939) au Japon (Bouquin, 2005; Colasse, 2005).

environnementale doit gagner des alliés, locaux et globaux, comme l'ont montré des chercheurs à l'égard d'innovations comptables comme la comptabilité par activités (Briers et Chua, 2001) ou le tableau de bord (Hansen et Mouritsen, 2005). Nous nous interrogeons, dans cette communication, sur les conditions de l'intéressement de ces alliés. Ce qui nous amène à mettre en évidence le travail social sur lequel repose l'efficacité d'une technique comme l'éco-contrôle.

Notre propos s'articule de la manière suivante. Nous revisitons, dans un premier temps, les fondements du contrôle de gestion pour enrichir le concept d'éco-contrôle, de manière à faire une place plus importante aux acteurs sur lesquels repose sa performativité en organisation. Nous nous attachons ensuite à mieux comprendre la nature particulière de la gestion de la performance environnementale, conçue comme une co-construction. Partant de là, nous proposons le concept d'objet frontière pour analyser les résultats de notre enquête de terrain et rendre compte de l'appropriation / adaptation concrète du contrôle de gestion par les acteurs. Une conclusion traite des limites de cette étude et propose des pistes de recherche.

2. QUEL CONTRÔLE DE GESTION POUR L'ÉCO-CONTRÔLE?

Le contrôle de gestion occupe-t-il une position exogène par rapport à l'activité organisationnelle, avec comme principale fonction de permettre à l'entreprise de s'adapter à l'environnement, ou émerge-t-il des conditions de son utilisation en organisation, et serait-il ainsi lui-même en état de transformation cyclique? Deux courants distincts en contrôle de gestion défendent implicitement l'une et l'autre de ces positions.

D'un côté, l'adaptation de l'entreprise à son environnement est au cœur de plusieurs définitions du contrôle de gestion, celui-ci se voyant en cela attribuer un rôle de liaison entre les niveaux macro et micro. R.L. Simons, par exemple, définit le contrôle de gestion comme un ensemble de «procédures et systèmes formalisés qui utilisent l'information pour maintenir ou modifier les configurations de l'activité organisationnelle» (Simons, 1987, cité par Kuszla, 2005, p. 220). E.A. Lowe conceptualise le contrôle de gestion comme «un système qui saisit et traite l'information sur l'organisation, un système de responsabilité et de feed-back conçu

pour apporter l'assurance que l'entreprise s'adapte aux changements de son environnement et que le comportement de son personnel au travail est mesuré par référence à un système d'objectifs opérationnels en cohérence avec les objectifs d'ensemble, de telle sorte que toute incohérence entre les deux puisse être identifiée et corrigée» (Lowe, 1971, cité par Bouquin, 2005, p. 6).

Avec l'exacerbation de la prise de conscience pour la problématique environnementale, le contrôle de gestion voit ce rôle d'interface prendre de l'importance, voire se perfectionner sous la forme de l'«éco-contrôle» (Henri et Giasson, 2006), conceptualisé comme le prolongement de la comptabilité de management et des définitions du contrôle de gestion de ce premier courant.

Les dimensions macro et micro sont en effet bien visibles dans le système de pilotage environnemental proposé par Henri et Giasson (2006), opérationnalisées à travers des indicateurs de performance environnementale (IPE)³ qui servent à mesurer la performance environnementale. Cette performance serait la résultante du croisement d'un axe «interne – externe» et d'un axe «processus – résultats». De ce croisement émergent quatre volets de la gestion de la performance environnementale : soit 1) l'amélioration des produits et processus (processus – interne), 2) les relations avec les parties prenantes (processus – externe), 3) la conformité réglementaire et les impacts financiers (résultats – interne) et enfin 4) les impacts environnementaux et l'image de l'entreprise (résultats – externe).

Or, dans cette modélisation de l'éco-contrôle, la réconciliation du macro et du micro est largement prise en charge par les processus, les acteurs y étant très peu représentés. De plus, si la force de ce modèle repose sur son caractère analytique, la qualité largement holiste (globale) de la performance environnementale est occultée. Par exemple, l'impact des relations avec les parties prenantes sur les trois autres axes, c.-à-d. sur la transformation des produits et processus, sur la conformité réglementaire / les impacts financiers et sur les impacts environnementaux / l'image de l'entreprise, est ignoré.

³ Les IPE constituent l'adaptation environnementale des KPI (*key performance indicators*).

Nous proposons donc d'inscrire l'éco-contrôle dans des fondements théoriques qui permettent de penser, non seulement la place du contrôle de gestion dans la reconfiguration de l'entreprise en réponse aux exigences nouvelles de l'environnement, mais surtout sa propre trans/formation à travers les médiations, dont il est l'hôte, d'une entreprise avec son environnement. Jones et Dugdale (2002), inspirés de Giddens, ont bien montré l'enchevêtrement de pratiques d'abstraction globales et de pratiques locales / concrètes dans la reconfiguration du contrôle de gestion, vu comme un système expert «moderne», portées par des intermédiaires de différents niveaux, tel que des académiciens, des consultants et des gestionnaires. Pour les chercheurs de l'approche systémique, cette reconfiguration du contrôle de gestion peut être étudiée à l'aide du paradigme structuraliste, en parallèle avec le paradigme cybernétique. Lacroux propose ainsi de lier fonctions et transformation, pour montrer qu'en fonctionnant, le contrôle de gestion se transforme, et «se transformant, il acquiert de nouvelles fonctions, qui en s'exerçant conduiront à de nouvelles transformations, *etc*» (Lacroux, 1999; p. 222). Le contrôle de gestion apparaît donc comme une co-construction fragile et temporaire.

Ce qui nous amène donc à nous tourner vers un deuxième courant qui fait une place plus importante à l'acteur et à la fragilité du contrôle de gestion. Bouquin (2005) appartient à ce courant, conceptualisant le contrôle de gestion comme : «(...) une tentative de contrôle quand (...) [les] objectifs [ne sont] pas clairs ou de pertinence incertaine, [qu'il est] difficulté [de] faire le point, [qu'il y a un] manque de modèle prédictif complet, [des] solutions partiellement accessibles ou écart significatif entre la décision et sa mise en œuvre (...)» (Bouquin, 2005, pp. 8-9). Dans cette perspective, le contrôle de gestion prend place pour assurer un «certain» contrôle là où le contrôle est une utopie. Ce qui revient à dire que le contrôle n'est plus le contrôle, mais un processus d'animation, de lien entre les acteurs, vertical et horizontal, constituant en quelque sorte l'ingrédient vivant des organigrammes froids, c.-à-d. ce qui les fait fonctionner en pratique.

Au tournant du XIX^{ème} siècle, M.P. Follett décrivait une situation de contrôle «comme un processus (...) [qui] ne peut être appréhendé que comme une situation globale se modifiant en permanence parce que les parties en présence interagissent, s'influencent mutuellement et changent la situation à chaque instant» (Fiol, 2005, p.

259). Pour elle, il n'y a pas de résultats du processus, mais seulement des moments dans un processus en perpétuelle évolution, comme elle le montre avec le principe de la réponse circulaire ou réciproque⁴. Les acteurs, mis en scène par Follett, ne cherchent pas à travers le contrôle de gestion à résoudre définitivement un problème. Ce qui compte pour eux, c'est d'avoir des démarches qui leur permettent d'aller à la rencontre des problèmes, de les cerner et d'y faire face.

Ces différentes conceptualisations du contrôle de gestion peuvent être résumées à l'aide du découpage en trois fonctions proposé par Bouquin (2005), soit: 1) une fonction opérationnelle (ou économique) étudiée par Henri et Journeault (2006) qui conceptualisent l'éco-contrôle comme une extension du contrôle de gestion traditionnel pour inclure les ressources «naturelles»; 2) une fonction interprétative qui met l'accent sur l'aide à la décision que permet l'éco-contrôle, inspirée de Simons principalement et 3) une fonction de gouvernance, qui met en évidence le potentiel de régulateur macroéconomique de l'éco-contrôle (voir le tableau 1). Ces trois fonctions ne permettent toutefois pas véritablement de penser la transformation endogène du contrôle de gestion, puisqu'elles tirent leur source dans les définitions du contrôle de gestion issues du premier courant, représenté ici par Simons et Lowe. Pour faire une place plus importante à l'acteur et intégrer le double aspect social et technique du contrôle de gestion, sans perdre de vue son caractère cyclique et sa fragilité (Briers et Chua, 2001), nous sommes amenés à proposer une quatrième fonction à l'éco-contrôle, c'est-à-dire une fonction socio-économique qui s'inscrit dans le deuxième courant, dont les définitions du contrôle de gestion proviennent de Bouquin et Follett.

{ Insérer ici le tableau 1 }

En revanche, ouvrir la boîte noire de l'éco-contrôle lève le voile sur la nature complexe des problèmes environnementaux auxquels ont à faire face les acteurs qui sont susceptibles de le mobiliser.

⁴ En vertu de ce principe, rien dans la vie ne peut se réduire à une relation stimulus-réponse, car le stimulus est toujours influencé par la réponse; il en est de même dans les relations sujet-objet et cause-effet (Fiol, 2005).

3. LA PERFORMANCE ENVIRONNEMENTALE COMME CO-CONSTRUCTION SOCIO-TECHNIQUE

La démarche conceptuelle que nous proposons ne peut donc faire l'économie d'une compréhension plus fine du contexte dans lequel prennent place et interagissent les humains et non-humains à intéresser, autrement dit, ceux qui sont susceptibles de former le réseau d'intéressement sur lequel repose la constitution de l'éco-contrôle.

Nous nous inspirons, pour ce faire, de Gendron (2006) qui a bien mis en évidence la nature particulière du problème décisionnel type en matière d'environnement, caractérisé par de l'incertitude scientifique, une méconnaissance sociale [et de la part des entreprises, c.-à-d. une externalité organisationnelle] et le caractère futur des phénomènes potentiellement irréversibles. Dans ce contexte, il s'agit pour les acteurs de régler des problèmes, actuels ou potentiels, dont l'essentiel des enjeux sont futurs, sans avoir de certitudes scientifiques ni sur leurs causes, ni sur leurs conséquences, mais en même temps sans pouvoir reporter les décisions jusqu'à l'éventuelle date future où des certitudes scientifiques seraient acquises (Godard et Salles, 1991, cité par Gendron, 2006, p. 79). Une réponse globale (et non plus uniquement opérationnelle ou organisationnelle) devient incontournable, exigeant de l'entreprise qu'elle reformule ses compétences organisationnelles, pour passer d'un mode de production axé sur l'avantage concurrentiel⁵ à un mode de production centré sur le critère environnemental (Raufflet, 2003).

Cette dynamique entraîne une interpénétration étroite entre la construction scientifique et la construction sociale [et organisationnelle] des problèmes environnementaux, et rend difficile, voire impossible, une quelconque linéarité entre les objectifs, l'information et la prise de décision. Aussi, les enjeux politiques inhérents à ces problématiques mettent en cause la neutralité de l'information produite par les IPE. Dans ce contexte, produire de l'information utile consiste à aider le décideur à réaliser un apprentissage à propos de la problématique environnementale,

⁵ Les ordres professionnels comptables insistent, *a contrario*, sur la possibilité pour l'entreprise de réaliser un avantage concurrentiel sur la base de l'acquisition de compétences environnementales (e.g. CMA Canada, 1999a, 1999b).

et ne peut se résumer à lui fournir des données disparates (Ditillo, 2004; Schaltegger & Burritt, 2000).

Le concept de forum hybride, proposé par Callon, Lascoumes et Barthe (2001), permet également de décrire le contexte dans lequel sont appelés à se rencontrer des acteurs «gestionnaires et experts» (profanes et scientifiques) pour débattre de la gestion de la performance environnementale. Le principe de précaution⁶ anime ces forums, au sein desquels il ne s'agit pas de prendre des décisions tranchées, mais plutôt de prendre des mesures. Dans ce contexte d'incertitude, soulignent-ils : «le modèle séquentiel perd de sa pertinence et son apparente cohérence au profit d'un modèle itératif qui peut être décrit comme un "enchaînement de rendez-vous"» (Callon, Lascoumes et Barthe, 2001; p. 308).

Pour intervenir au sein de ces forums, des savoirs de plus en plus développés en matière d'environnement et de développement durable s'offrent aux acteurs et s'échangent sur un marché constitué d'experts «producteurs» et d'entreprises «acheteuses». Ce qui amènent Acquier et Gond (2006) à montrer que le savoir en matière d'environnement prend la forme d'une co-construction. Pour s'intéresser à ces connaissances, c.-à-d. les adopter et les adapter et ce faisant participer à cette co-construction, l'entreprise doit disposer de relais pour les opérationnaliser concrètement.

L'éco-contrôle constitue l'un d'eux. Ainsi, sans attendre que les conséquences des activités des entreprises sur le développement durable soient connues avec exactitude, et en dépit de l'incertitude qui entoure l'efficacité de tels moyens de contrôle, cette innovation s'infiltré dans les pratiques de gestion de l'entreprise, notamment dans son processus budgétaire, son régime d'incitation à la performance ou sa planification stratégique. Faiblement constitué au départ, ce relais prendra de la force au fur et à mesure que s'accroîtra le nombre d'acteurs et d'actants intéressés par lui, autrement dit d'alliés, humains et non-humains qui y adhèrent et l'alimentent de leur savoir. L'éco-contrôle constitue ainsi un relais organisationnel local qui se construit en même

⁶ En vertu de ce principe, qui a été officiellement entériné par la convention de Rio en 1992, les entreprises sont en mesure de faire face à l'incertitude sans renoncer à l'action, mais une action mesurée caractérisée par de l'attention-vigilance (Callon *et al.*, 2001).

temps que le savoir global qui le constitue, et qui se forme en même temps que se construit le réseau d'humains et de non-humains qui le porte.

En revanche, pour consolider le lien entre les niveaux global et local qui interviennent dans la constitution d'une innovation, des chercheurs ont bien mis en évidence le rôle d'objets frontières (Briers et Chua, 2001). Ces objets ont été définis par Star et Griesemer (1989) de la façon suivante : *«objects which are both plastic enough to adapt to local needs and the constraints of the several parties employing them, yet robust enough to maintain a common identity across sites»* (Star et Griesemer, 1989, p. 393). Un objet frontière se veut donc à la fois solide (c.-à-d. qui repose sur un système qui possède une existence propre, crédible et bien établie) et plastique (malléable) (Star et Griesemer, 1989). En prenant appui sur des techniques de contrôle de gestion reconnues, comme le processus budgétaire ou des indicateurs de performances clés, l'éco-contrôle tire profit du volet institutionnel "solide" d'un objet-frontière.

Doté d'un important pouvoir de ralliement, cet objet est capable de faire naître un outil de contrôle de gestion qui serait en mesure de traduire un idéal macroéconomique dans des pratiques de gestion microéconomiques (Power, 1994; Miller, 1990a, 1990b). Les IPE, qui sont le cœur du modèle d'éco-contrôle, peuvent constituer un tel objet, puisqu'ils sont à la fois solides (institutionnalisés et légitimes), par leur analogie évidente aux KPI⁷, et en même temps malléables, autrement dit, susceptibles d'être adaptés aux besoins spécifiques des acteurs qui les adoptent. Cette importante marge de liberté (de créativité) de l'acteur se traduit d'ailleurs par une controverse entourant leur composition, comme l'ont montré Henri et Journeault (2006). Les entreprises se voient donc offrir, avec l'éco-contrôle, un outil de contrôle dont les composantes sont clairement définies (Henri et Giasson, 2006), pour leur permettre d'accroître leur performance financière (Henri et Journeault, 2006) et d'obtenir un avantage concurrentiel (CMA, Canada, 1999), par une gestion plus rationnelle de leurs ressources.

⁷. Key performance indicators.

En somme, la performance environnementale prend la forme d'une co-construction socio-technique. La transfiguration «verte» du contrôle de gestion témoigne de l'alignement de cette technologie avec les rationalités à l'œuvre dans le monde social (global). L'éco-contrôle est, à ce titre, porteur d'un changement du monde dans lequel on vit, puisqu'il permet de gouverner les individus. Mais les pratiques locales de contrôle sont indissociables des représentations des acteurs, des logiques d'action et des discours. Inséré dans un ensemble discursif, l'éco-contrôle se modèle et prend forme dans un réseau constitué d'humains (e.g. gestionnaires, comptables) et de non-humains (e.g. indicateurs de performance de l'éco-contrôle, inclusion dans le processus budgétaire).

Ce qui soulève plusieurs questions : S'agit-il d'une transfiguration verte du contrôle traditionnel ou d'un objet nouveau? Que peut attendre l'éco-contrôle, vu comme une innovation sociale, des humains et non-humains déjà en place dans le contrôle de gestion traditionnel? Existe-t-il dans le contrôle de gestion traditionnel des objets frontières qui pourraient favoriser l'adoption de l'éco-contrôle? Qui sont ses alliés potentiels? Comment investir le système de contrôle de gestion déjà en place en entreprise, qui intéresser? Pour répondre à ces questions, nous avons interrogé des acteurs en entreprise (comptables et non comptables) qui sont susceptibles d'occuper une position clé dans la gestion de la performance organisationnelle, au sens large. Bien que le comptable ne soit pas un acteur organisationnel que l'on associe d'entrée de jeu à la gestion de la performance environnementale, la pertinence de sa contribution gagne en popularité dans le discours professionnel (Caron, Fortin et NasrEddine, 2006; IFAC, 2006). Cette enquête de terrain se veut le premier volet d'une étude qui en comportera deux autres, de manière à couvrir l'ensemble des humains et non-humains concernés par la gestion de la performance environnementale.

4. MÉTHODOLOGIE

Nous avons utilisé, pour conduire cette recherche, une méthodologie mixte (Creswell, 2003), c.-à-d. quali-quantitative (Curchod, 2003), qui comprend l'envoi d'un questionnaire et la conduite d'entretiens semi-dirigés. Pour constituer notre corpus, nous avons ciblé des entreprises québécoises à but lucratif ayant plus de 75 employés,

appartenant aux secteurs industriels du système de classification des industries de l'Amérique du Nord (SIAN) suivants : 31, 32, 33, 41, 44, 45, 48 et 52. Nous nous sommes intéressés, dans cette enquête, à la gestion de la performance organisationnelle au sens large sans discrimination, pour le moment, envers la performance environnementale ou de développement durable. Une deuxième phase de notre programme de recherche s'y intéressera, de manière spécifique. Le pilotage de la performance environnementale et de développement durable est encore embryonnaire pour beaucoup d'entreprises.

Nous voulons donc analyser, dans ce programme de recherche, comment la performance environnementale s'articule avec la gestion de la performance de l'entreprise au sens large. Concrètement, ce sont les mêmes outils qui sont destinés à la gestion de la performance d'affaires, environnementale ou de développement durable. Certes, le sens qui leur est donné peut varier en fonction des acteurs impliqués dans la gestion de ces différentes performances (et c'est précisément le postulat que nous faisons), mais pour les comparer il faut d'abord bien saisir le sens qui leur est donné dans la gestion de la performance organisationnelle au sens large, pour procéder dans une deuxième phase à une analyse plus fine du rôle des outils de contrôle de gestion pour chacune d'elles.

{ Insérer le tableau 2 ici }

Pour recueillir des données relatives à la gestion de la performance de ces 48 entreprises, nous avons suivi une démarche en trois étapes, qui nous a permis de faire un traitement mixte des données, quantitatives et qualitatives, recueillies par questionnaires et par des entretiens. Dans un premier temps, un questionnaire devait être complété par le directeur financier. En tout 38 questionnaires nous ont été retournés (la plupart des entreprises nous l'ont montré au moment de l'entrevue). Dans un deuxième temps, nous avons procédé à des entrevues auprès du directeur général ou du directeur financier des 48 entreprises de notre corpus, questionnaire préalable rempli ou non. Trois entreprises et cinq consultants se sont ajoutés, amenant le nombre d'entrevues à 56. Enfin, troisièmement, un questionnaire a également été

distribué aux 48 entreprises de notre corpus, après l'entrevue. Celui-ci devait être complété par trois autres dirigeants (le directeur général, le directeur financier et un directeur de fonction) : l'objectif étant ici de comparer leur perception des indicateurs de performance et la place des modèles de coûts par rapport à la comptabilité financière.

Ce questionnaire comprend sept questions vrai ou faux et une question qui demande d'estimer des pourcentages concernant l'utilité et l'utilisation de l'information produite par le contrôle de gestion (dans beaucoup de cas, le contrôle de gestion est intégré à la fonction finance). Le taux de réponse à ce questionnaire a été le suivant : 14 directeurs généraux, 17 directeurs financiers et 18 directeurs de fonction ont répondu. Des extraits des entretiens venus compléter les données obtenues à l'aide des questionnaires seront inscrites en italique dans la section suivante, qui présente et analyse les résultats.

Cette enquête nous a permis de constater que moins de la moitié de l'information produite par les outils de contrôle de gestion est véritablement utilisée par les gestionnaires (51 % selon le directeur financier, 37 % selon le directeur de fonction et 38 % selon le directeur général). Partant de là, nous avons cherché à voir quel était le sens donné à l'information obtenue, mais surtout à l'information «souhaitée», à travers différents outils de contrôle de gestion, comme les indicateurs de performance, le budget et les systèmes de coûts.

5. PRÉSENTATION ET ANALYSE DES RÉSULTATS

Une contradiction ressort clairement des résultats de cette enquête en ce qui concerne l'utilité de l'information produite par les indicateurs de performance. D'une part, les gestionnaires déclarent ne pas utiliser une bonne part de l'information, trop nombreuse, et, d'autre part, ils souhaiteraient obtenir plus d'information «proactive». Ce qui suggère les questions suivantes : Quel est le rôle de l'information tirée des indicateurs de performance dans l'action concrète? Les employés ont-ils besoin de l'information pour guider leur action (voire la quantifier) vers des objectifs de performance explicites ou plutôt pour stimuler le dialogue? Le lien de l'information à la pratique (à l'action, à l'engagement) est-il linéaire et prévisible, ou à l'inverse

multidirectionnel (réseauté) et imprévisible? Et enfin, qui sont les humains et les non-humains susceptibles d'enrôler et d'être enrôlés par l'éco-contrôle?

Soulignons d'abord que la gestion de la performance organisationnelle est, dans une large mesure, l'affaire de fonctions autres que la fonction finance. Par conséquent, les perceptions du directeur de fonction, tout comme celles du directeur général et du directeur financier, ont été utiles pour mieux cerner le rôle des outils de contrôle de gestion dans la gestion de la performance organisationnelle et éventuellement de la performance environnementale. Ceci dit, les directeurs interviewés ont été très explicites sur la définition de la performance, sur le rôle des indicateurs de performance et sur celui du processus budgétaire. Mais, les outils de contrôle sont largement diffus au sein de l'entreprise, c.-à-d. difficiles à cerner, et leur fonction première en est une de dialogue et de liaison. Ce qui favorise leur adoption par les acteurs de l'organisation, mais rend difficile leur standardisation et peut compliquer la constitution d'une «culture environnementale» (Henri, 2006).

Définition de la performance

Le «respect» et le «long terme» occupent une place grandissante dans la définition que donnent les directeurs de la performance organisationnelle, témoignant de leur appropriation de la question environnementale et de développement durable⁸ : *«La performance se définit en terme de rentabilité, mais dans le respect d'objectifs fondamentaux comme le respect des populations et de l'environnement.» (...)* *«La performance est la réussite et l'innovation dans le respect.» (...)* *«La performance concerne la rentabilité à long terme».* Par contre, les indicateurs déployés pour la mesurer ne traduisent pas toujours cette préoccupation.

Indicateurs de performance

Il ressort clairement des résultats, que ce n'est pas tant le contenu informationnel des indicateurs de performance qui importe pour les gestionnaires, mais plutôt le lien que ces indicateurs permettent de créer. Aussi, les directeurs interviewés y recherchent une façon de motiver l'action, bien plus qu'une volonté de mesurer des résultats par

⁸ Comme les concepts d'environnement et de développement durable n'ont pas été abordés directement par le chercheur sur le terrain, ils n'ont pas pu contaminer les résultats de cette recherche, ce qui accroît la crédibilité de ces données.

rapport à un objectif posé *a priori*: *«L'information est une façon de motiver les gens, la façon de les impliquer.» (...)* *«La stimulation se fait beaucoup par l'information. Les employés sont contents de voir où l'on va. La communication est une façon de les impliquer.» (...)* *«Pour être stimulantes, les cibles doivent être difficiles à atteindre et représenter un défi.» (...)* *«Les indicateurs doivent mener à l'action, (...) qu'ils soient significatifs pour les opérationnels.» (...)* *«Ces indicateurs (qui sont dans certains cas regroupés dans un tableau de bord) sont la base de l'amélioration continue».*

Deux difficultés principales ressortent de l'utilisation des indicateurs de performance, c.-à-d. leur diffusion à l'ensemble de l'entreprise (qui repose en partie sur leur standardisation), et leur orientation largement rétroactive (et non prospective comme le voudraient un bon nombre de directeurs) : *«Les indicateurs sont de l'information de gestion (qui reste dans l'unité) contrairement à l'information financière qui est envoyée directement au siège social.»(...)* *«Les gens des opérations ont leurs propres indicateurs, leurs propres systèmes.»(...)* *«Ils ont été développés par eux et pour eux.»(...)* *«Les indicateurs sont spécifiques à chaque division, leur conception relève de chaque département.»(...)* *«Chaque usine est impliquée dans la cueillette et le traitement des indicateurs qui la concernent.»(...)* *«Les indicateurs sont des outils de gestion quotidienne, car ça bouge tellement vite. Chaque directeur a la responsabilité de ses indicateurs.»(...)* *«Mais les directeurs sont conscients des limites de la prolifération d'indicateurs qui en découle : «Aucun indicateur n'est intégré avec le processus budgétaire.»(...)* *«Il y a trop d'indicateurs, il faut faire le ménage.»* Ils déplorent *«l'absence de lien entre les indicateurs et la performance financière»*, mais aussi *«la difficulté est de faire cascader les indicateurs dans toute l'organisation»*.

En revanche, si cette appropriation et cette adaptation des indicateurs à leurs besoins particuliers par les directeurs de fonction sont indispensables, elles rendent en retour difficile leur libre circulation au sein d'une entreprise et éventuellement à travers un réseau d'entreprises (afin de constituer un véritable outil de régulation macroéconomique). Par ailleurs, le fait que ces indicateurs soient davantage orientés vers les résultats passés peut nuire à la motivation de ces directeurs de fonction à s'engager dans le pilotage de l'environnement qui est essentiellement orienté vers une démarche d'apprentissage, de dialogue et d'amélioration continue dans laquelle les résultats ne s'obtiennent que très progressivement. Ceci dit, la volonté des directeurs

d'en faire des précurseurs de la performance a été clairement exprimée : *«La plupart des indicateurs sont des témoins de la performance passée.»*(...) *«Nous devons utiliser des indicateurs qui sont des précurseurs de la performance à venir.»* Ce qui démontre des ambitions de changement et un désir de faire mieux.

Le processus budgétaire

Le budget constitue un objet-frontière d'intérêt pour l'éco-contrôle. Il est solide, crédible et permet une certaine standardisation des pratiques de gestion, tout en étant plastique, c.-à-d. malléable. Sa crédibilité et son rôle de phare auprès des directeurs ressortent clairement : *«Le budget, c'est la bible en termes de trésorerie.»*(...) *«Le rôle du budget est de voir où tu vas.»*(...) *«Les résultats sont continuellement comparés au budget.»*(...) *«L'objectif du budget est de fixer des cibles de revenus.»*(...) *«Le budget permet le suivi financier par projet.»*(...) *«Le rôle du budget est de tracer l'orientation de la compagnie, comme une carte routière qui nous indique la direction à suivre et qui nous permet de choisir le meilleur chemin.»*(...) *«Le budget est un point de repère essentiel à la discussion des plans. Il n'y a pas d'autres balises.»*

En revanche, le dialogue que génère le processus budgétaire en accroît la malléabilité : *«En général, il n'y a pas de lien entre les budgets et les indicateurs.»*(...) *«Le budget est important pour discuter de stratégie. Il sert à définir les cibles, mais force aussi la discussion sur les hypothèses.»*(...) *«Le budget doit permettre la discussion, de bonnes discussions des opérations.»*

Influence de la structure sur la gestion de la performance

La structure semble jouer un rôle déterminant dans la gestion de la performance. Deux configurations sont ressorties de nos résultats, c.-à-d. une configuration en unités d'affaires et une autre en silos. À première vue, les directeurs provenant d'une structure en unités d'affaires sont davantage préoccupés par la performance organisationnelle que les directeurs d'une structure en silos qui sont davantage orientés vers la conformité. Or, en ce qui concerne la performance environnementale, nous sommes amenés à entrevoir le raisonnement inverse et à penser que la performance financière (la rentabilité) et la performance en matière de développement durable seraient antinomiques ou, à tout le moins, n'encourageraient pas le même type de structure. En effet, comme la question environnementale épouse une logique de

conformité (réglementaire) davantage qu'une logique de rentabilité, la structure en silos lui serait plus favorable.

Toutefois, les résultats de notre enquête montrent également que la notion de projet, bien plus que celle de structure, joue un rôle important dans l'appropriation que les acteurs organisationnels font de la gestion de la performance, fût-elle organisationnelle, au sens large, ou environnementale : *«La motivation des cadres vient du fait d'être associé à un produit, un projet.»(...)* *«Tout le monde veut présenter un projet.»(...)* *«On a dû mettre en place un processus d'évaluation et de suivi de projets.»(...)* *«La très grande latitude décisionnelle est le facteur déterminant.»(...)* *«La fierté de faire partie d'un groupe est le facteur déterminant.»* Un effort de standardisation de ces projets est fait : *«Quoique récente, la gestion de projets est formalisée. Le Comité agit pour s'assurer que le projet s'insère dans la stratégie de l'entreprise et que la dimension économique est présente.»*

Modèles de coûts et pilotage de la performance

Les innovations en matière de modélisation des coûts (e.g. la comptabilité par activités) sont pratiquement absentes de préoccupations des directeurs interviewés, les systèmes de comptabilité financière occupant tout l'espace. Aussi, une stratégie d'innovation, de croissance et d'acquisition domine largement la problématisation (Hansen et Mouritsen, 2005) qui anime les directeurs de notre corpus. Par conséquent, ils ne voient pas l'utilité de la conception d'un modèle de coûts sophistiqué et n'ont pas développé de compétences à cet égard : *«L'accent est mis sur la recherche des inducteurs des recettes, non pas des coûts»*. Pour eux, la conception d'un système de coût environnemental complet peut s'avérer être une tâche colossale (Herbohn, 2005).

En revanche, bon nombre d'entreprises qui ont implanté un système de modélisation des coûts l'ont fait *«au départ pour des besoins réglementaires, puis pour des besoins de gestion, nous avons développé au fil des ans le meilleur modèle de costing qui puisse exister dans notre industrie.»* L'adoption de la question environnementale se veut parfois assez subtile, comme le montre l'intégration de cette logique dans certaines pratiques de gestion : *«Les services internes à l'entreprise sont modélisés selon un principe d'utilisateur/payeur.»*

Néanmoins, dans un contexte où l'entreprise est appelée à revoir ses compétences fondamentales de manière à orienter sa gestion sur des critères environnementaux et à redéfinir sa représentation de ce qui constitue pour elle un avantage concurrentiel (Raufflet, 2003), on peut se questionner sur sa capacité à opérer ce changement de paradigme. En revanche, la «traduction» par les directeurs de la problématique environnementale en avantage concurrentiel serait susceptible d'accroître le nombre d'adeptes parmi eux.

Mais un axe majeur de l'éco-contrôle, l'amélioration des produits et processus (éco-efficience) ne dispose pas d'un terroir propice à son développement en entreprise, en l'absence de comptabilité par activités. Pour plusieurs directeurs, il n'y a pas lieu de se doter d'un modèle de représentation pour ses processus clés et d'y lier inducteurs et indicateurs de performance. En revanche, lorsque leur entreprise a été forcée par le contexte à défendre ses coûts, elle a généralement su développer un système qui résiste à la critique (qui est solide) et qui lui procure un avantage compétitif. Évidemment, cela dépend de la nature du produit et de la stratégie de l'entreprise (différentiation par l'innovation ou par les coûts).

Fonction finance et contrôle de gestion

Une rupture entre la comptabilité et le contrôle de gestion ressort clairement des entretiens réalisés auprès des directeurs (financier, de fonction et général). La fonction finance étant largement absente des questions de contrôle de gestion, laissant le directeur financier assumer seul ce rôle : *«La fonction finance a essentiellement un rôle de reporting et de contrôle interne.»(...)* *«Seul le directeur financier passe du temps à gérer la performance organisationnelle. Toutes les autres personnes sont occupées à des activités reliées à la comptabilité financière.»(...)* *«La fonction finance est le gardien des actifs de l'organisation.»(...)* *«La fonction finance souhaiterait faire davantage pour la gestion de la performance, mais elle est débordée par SOX⁹.»*

Le directeur financier figure comme un acteur largement intéressé par la performance organisationnelle, d'un point de vue financier : *«Le directeur financier passe 50% de*

⁹. Loi Sarbanes-Oxley : il s'agit d'une loi américaine adoptée en 2002, qui porte sur la réforme de la comptabilité des sociétés cotées et la protection des investisseurs.

son temps à analyser la rentabilité ainsi que des projets en vue d'améliorer la performance organisationnelle.»(...) «Le directeur financier est un membre influent de tous les comités de gestion.»(...) Le directeur financier est donc bien placé pour constituer un porte-parole de la question environnementale, surtout dans un contexte organisationnel dominé par la logique financière (Gray et Bebbington, 2001).

Même si l'apport de la fonction finance dans son ensemble n'apparaît pas, pour plusieurs directeurs, indispensable, elle a un rôle important à jouer dans la standardisation du pilotage de la performance environnementale et, par conséquent, dans le réseautage des entreprises et dans le potentiel de régulation macroéconomique de l'éco-contrôle. *«Il y a plusieurs acteurs de la gestion de la performance, de sorte que la fonction finance y est a priori peu présente.»(...) «Les contrôleurs sont dans les usines. Ils travaillent main dans la main avec les ingénieurs responsables de la production.»(...) «Les contrôleurs de gestion sont de véritables conseillers d'affaires qui dirigent l'entreprise par leur influence.»* Ce qui soulève les questions suivantes : sans l'appui de la fonction finance, est-ce que l'éco-contrôle disposera d'assez de ressources et de la légitimité suffisante pour porter un projet de pilotage de la performance environnementale? En l'absence de la contribution de la fonction finance, où pourra se greffer l'éco-contrôle?

6. DISCUSSION

À la question, que peut tirer l'éco-contrôle du contrôle de gestion traditionnel, le faible pourcentage d'utilité de l'information produite à ce jour par celui-ci laisse perplexe. Plus de la moitié de l'information produite par la fonction finance n'est pas utilisée par les directeurs (de fonction et général), les indicateurs de performance se multiplient dans l'organisation sans véritablement être conciliés de manière globale et systématique dans toute l'entreprise, la modélisation des coûts est réduite à sa plus simple expression et la fonction finance s'intéresse très peu au pilotage de la performance organisationnelle. Le volet «technique» du contrôle de gestion semble donc souffrir de lacunes importantes, lacunes dont semblent pourtant très bien s'accommoder les acteurs organisationnels, qui voient dans les indicateurs de performance et dans le processus budgétaire des motifs pour favoriser le dialogue, encourager l'engagement et prioriser l'action.

Toutefois, il y a lieu de se questionner la pertinence pour l'éco-contrôle de ces agencements qui laissent une importante latitude aux acteurs, bons guerriers pour débattre sur les résultats, mais réticents à ce qu'on leur dicte les moyens pour les atteindre. En effet, comme l'éco-contrôle est en phase de développement, il s'agit d'une démarche qui met davantage l'accent sur l'apprentissage que sur les résultats. De plus, la structure organisationnelle en unités d'affaires, qui semble la favorite pour accroître l'autonomie et maximiser la performance financière, risque de compliquer le travail de conformité réglementaire et de standardisation des IPE.

En revanche, la complexité du pilotage de la performance environnementale met en présence des acteurs aux logiques divergentes (gestionnaires, experts, entrepreneurs sociaux, etc). L'information produite par les IPE est susceptible de résoudre les tensions inhérentes à leur rencontre, à condition d'être à la fois solide, c.-à-d. de prendre appui sur le système de contrôle gestion d'une entreprise pour profiter de sa légitimité, et malléable, c.-à-d. de permettre aux entreprises de l'adapter à leur propre problématisation.

7. CONCLUSION

L'éco-contrôle est une innovation comptable qui se distingue des précédentes par son volet sociétal important et par le fait que sa réussite ne repose pas sur le discrédit de la comptabilité de management antérieure, c.-à-d. la démonstration de sa «pertinence perdue», comme cela a été le cas notamment pour la comptabilité par activités (Briers et Chua, 2001). En revanche, le contrôle de gestion risque de perdre une occasion d'évoluer, qui se développera sans doute ailleurs et sans lui dans l'organisation. La préservation d'une capacité d'évolution est pourtant essentielle pour le contrôle de gestion, comme le souligne Lacroux, car «pour conserver son adaptation et son autonomie, un système évolué doit pouvoir concevoir, construire, faire évoluer ses propres finalités» (Lacroux, 1999; p. 226). Amputé d'une part importante de sa fonction de gouvernance, le contrôle de gestion pourrait perdre de sa légitimité et un *momentum* pour faire évoluer l'ensemble de ses pratiques. Nous défendons toutefois dans cette communication une approche antihéroïque du changement dans le contrôle de gestion, ce changement devant être supporté par plusieurs acteurs et actants, enrôlés tant en organisation qu'à l'extérieur de celle-ci.

La principale limite de cette recherche est de s'être intéressée à la performance organisationnelle au sens large et non pas à la performance environnementale de manière spécifique. Mais cette limite est en même temps une force, puisqu'elle nous a permis d'étudier le sens donné par des directeurs de petites et moyennes entreprises au contrôle de gestion dans lequel projette de s'enraciner l'éco-contrôle. Ce que nous n'aurions pas pu faire si nous nous étions intéressés au strict pilotage environnemental, adopté surtout jusqu'à maintenant par de très grandes entreprises, pour des raisons de disponibilité des ressources, mais aussi de visibilité. Ceci dit, ce pilotage est pour plusieurs d'entre elles encore à l'état embryonnaire. En revanche, des recherches subséquentes trouvent leur pertinence dans cette recherche pour étudier la structuration sociale de l'éco-contrôle.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Acquier, A. et Gond, J.P. (2006), "Les enjeux théoriques de la marchandisation de la responsabilité sociale de l'entreprise", *Revue Internationale de gestion*, Vol. 31, No. 2, pp. 83-91.
- Al-Tuwaijri, S.A., Christensen, T.E. et Hughes, K.E. (2004), "The relations among environmental disclosure, environmental performance, and economic performance: a simultaneous equations approach", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, pp. 447-471.
- Antheaume, N. (2004), "Valuing external costs – from theory to practice: implications for full cost environmental accounting", *European Accounting Review*, Vol. 13, No. 3, pp. 443-464.
- Atkinson, A.A., Waterhouse, J.H. et Wells, R.B. (1997), "A stakeholder approach to strategic performance measurement", *Sloan Management Review*, Spring, pp. 25-37.
- Bouquin, H. (2005), Introduction, in Bouquin, H. (sous la dir.), *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, EMS, pp. 5-18.
- Briers, M. et Chua, W.F. (2001), "The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, pp. 237-269.
- Callon, M., Lascoumes, P. et Barthe, Y. (2001), *Agir dans un monde incertain*, Seuil, Paris.
- Callon, M. (1986), Some elements of a sociology of translation: Domestication of the scallops and the fisherman of St Brieux Bay, in Law, J. (sous la dir.) *Power, Action and Belief: A New Sociology of Knowledge?*, Routledge and Kegan Paul, London, pp. 196-229.
- Capron, M. et Quairel-Lanoizelée, F. (2004), *Mythes et réalités de l'entreprise responsable*, La Découverte, Paris.
- Caron, M.A., Fortin, A. et NasrEddine, M. (2006), "Les comptables et la RSE: une question de connaissances ou de compétences?", *Revue Internationale de gestion*, Vol. 31, No. 2, pp. 92-100.
- CMA Canada, (1999a), "Comptabilité de développement durable: point de vue de l'entreprise", *Questions en émergence*, Collection de management stratégique.
- CMA Canada, (1999b), "Outils et techniques de comptabilité environnementale appliqués aux décisions de gestion", *Politique de comptabilité de management*, Collection de management stratégique.
- Colasse, B. (sous la dir.), (2005), *Les grands auteurs en comptabilité*, EMS, Paris, pp. 240-253.
- Creswell, J.W. (2003), *Research design, qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*, Sage Publications, London.
- Curchod, C. (2003), "La méthode comparative en sciences de gestion: vers une approche quali-quantitative de la réalité managériale", *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 6, No. 2, pp. 155-177.
- Ditillo, A. (2004), "Dealing with uncertainty in knowledge-intensive firms: the role of management control systems as knowledge integration mechanisms", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, pp. 401-421.
- Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S. et Wagner, M. (2002), "The sustainability balanced scorecard – linking sustainability management to business strategy", *Business Strategy and the Environment*, Vol. 11, pp. 269-284.
- Fiol, M. et Sole, A. (1999), La double nature du contrôle, in Collins L. (sous la dir.), *Questions de contrôle*, PUF, Paris.
- Fiol, M. (2005), Mary Parker Follett: le contrôle pour penser, in Bouquin, H. (sous la dir.), *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, EMS, pp. 253-281.
- Gendron, C. (2006), *Le développement durable comme compromis: la modernisation écologique de l'économie à l'ère de la mondialisation*, PUQ.
- Gray, R. et Bebbington, J. (2001), *Accounting for the Environment*, 2^{ième} édition, Sage, London.
- Hansen, A. et Mouritsen, J. (2005), "Strategies and organizational problems: constructing corporate value and coherence in balanced scorecard processes", in Chapman, S. C. (sous la dir.), *Controlling Strategy: Management, Accounting, and Performance Measurement*, Oxford University Press, Oxford, pp. 125-150.
- Henri, J.F. (2006), "Organizational culture and performance measurement systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, No. 1, pp. 77-103.
- Henri, J.F. et Giasson, A. (2006), "Mesurer la performance environnementale: un ingrédient essentiel de la gestion environnementale", *CMA Management*, août-septembre, pp. 24-28.
- Henri, J.F. et Journeault, M. (2006), *Eco-control: the influence of management control systems on environmental and organizational performance*, Working paper, 49 pages.
- Herbohn, K. (2005), "A full cost environmental accounting experiment", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, pp. 519-536.
- Kurosawa, K. (1939), La comptabilité comme instrument collectif, *Kaikei*, No. 44-6.

- Kuszla, C. (2005), Robert L. Simons: pour une théorie générale du contrôle des organisations complexes? in Bouquin, H, (sous la dir.), Les grands auteurs en contrôle de gestion, EMS, pp. 217-234.
- IFAC, (2006), Professional accountants in business – at the heart of sustainability?, www.ifac.org/store.
- Igalens, J. (2004), "Comment évaluer les rapports de développement durable? ", Revue Française de Gestion, Vol. 30, No. 152, pp. 151-166.
- Jones, C.T. et Dugdale, D. (2002), "The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity", Accounting, Organizations and Society, Vol. 27, pp. 121-163.
- Lacroux, F. 1999. "Fonder le contrôle de gestion sur la science des systèmes", in Dupuy, Y. [sous la dir.], Faire de la recherche en contrôle de gestion : de la compréhension des pratiques à un renouvellement théorique, Vuibert, pp. 221-228.
- Langevin, P. (1999), "Contrôle de gestion et théories économiques des organisations", in Dupuy Y. (sous la dir.), Faire de la recherche en contrôle de gestion, FNEGE, pp. 187-219.
- Latour, B. (2005), Reassembling the social: an introduction to actor-network-theory, Oxford University Press, Oxford.
- Latour, B. (1989), La science en action. Gallimard, 663 pages.
- Lothe, S., Myrtveit, I., et Trapani, T. (1999), "Compensation systems for improving environmental performance", Business Strategy and the Environment, Vol. 8, pp. 313-321.
- Melnyk, S. A., Sroufe, R.P. et Calantone, R. (2003), "Assessing the impact of environmental management systems on corporate and environmental performance", Journal of Operations Management, Vol. 21, No. 3, pp. 329-352.
- Miller, P. (1990a), "On the interrelations between accounting and the State", Accounting, Organizations and Society, Vol. 15, No. 4, pp. 315-338.
- Miller, P. (1990b), "Making accountancy practical", Accounting, Organizations and Society, Vol. 15, No. 5, pp. 479-498.
- Pasquero, J. (2005), "La responsabilité sociale de l'entreprise comme objet des sciences de gestion: un regard historique", in M.-F. Turcotte et A. Salmon (sous la dir.), Responsabilité sociale et environnementale de l'entreprise, Presses de l'Université du Québec, Sillery, pp. 80-111.
- Power, M. (1994) (sous la dir.), Accounting and science : natural inquiry and commercial reason, Cambridge Studies in Management, Cambridge University Press, Cambridge.
- Raufflet, E. (2003), "Les ambiguïtés de la gestion environnementale des entreprises", Gestion, Vol. 28, No. 2, pp. 33-40.
- Rimailho, E. (1947), Chacun sa part, Paris, Delmas.
- Schaltegger, S. et Burritt, R. (2000), Contemporary Environmental Accounting : issues, concepts and practice, Greenleaf Publishing.
- Star S. L. et Griesemer, J.R. (1989), "Institutional Ecology, 'Translations' and Boundary Objects : Amateurs and Professionals in Berkeley's Museum of Vertebrate Zoology, 1907-39", Social Studies of Science, Vol. 19, pp. 387-420.
- Wagner, M. (2005), "How to reconcile environmental and economic performance to improve sustainability: corporate environmental strategies in the European paper industry", Journal of Environmental Management, Vol. 76, p. 105-118.
- Wagner, M. et Schaltegger, S. (2004), "The effect of corporate environmental strategy choice and environmental performance on competitiveness and economic performance: an empirical study of EU manufacturing", European Management Journal, Vol. 22, No. 5, pp. 557-572.

Tableau 1: Apport des fonctions du contrôle de gestion pour la définition de l'éco-contrôle

Fonctions du contrôle de gestion	Auteurs cités dans cette communication	Éléments de définition du contrôle de gestion	Pour une définition de l'éco-contrôle
Fonction économique (opérationnelle)	Henri J.F. et Journeault M.	Une cohérence exogène	Établissement unilatéral d'un but Relations de cause à effet entre activité (comportement) et performance
Fonction interprétative (de représentation)	Simons R.L.	Représentations du gestionnaire	Entente préalable sur le but, dialogue Lien entre les acteurs
Fonction de gouvernance	Langevin P.	Régulateur macroéconomique	Standardisation des IPE, en vue de la comparaison inter-entreprises
Fonction socio-économique	Follett M.P., Miller P., Power M. Callon et al.	Une cohérence endogène, fertilisation croisée, autorégulation et autocontrôle collectif, réponse circulaire	Adaptation d'un but à une situation "globale" qui change en permanence Principe de précaution Les liens entre les processus sont redéfinis par l'action

Tableau 2 : Description des entreprises de notre corpus

Nombre d'employés	Commerce de gros et de détail	Transport	Fabrication	Finances et assurances	Total
Moins de 100	3	0	2	0	5
100-500	2	3	17	0	22
200-2000	1	2	7	0	10
2000 et plus	1	1	6	4	11
Total	7	6	32	4	48